

米国標準原価計算の成立に関する一考察

—G. C. HARRISON の貢献—

ON THE EMERGENCE OF STANDARD COSTING IN THE UNITED STATES

—G. C. HARRISON'S CONTRIBUTION—

博士前期課程 経営学専攻57年入学

本 橋 正 美

MASAMI MOTOHASHI

目 次

- I はじめに
- II 標準原価計算の成立に至るプロセス
- III ハリスンの標準原価計算論
 - 1. ハリスンの標準原価計算論の特質
 - 2. ハリスンの標準原価計算論の限界
- IV む す び

I はじめに

米国において管理会計論が成立したのは1920年代であるが、とりわけ、マッキンゼー (J. O. Mckinsey) の著書『管理会計論』(*Managerial Accounting*, Vol. 1, The University of Chicago Press, 1924.) をもって一般に文献史上米国管理会計論の成立であるとみられている¹⁾。周知のように、このような管理会計論成立の背景として、科学的管理法が管理会計発達史に非常に大きなインパクトを与えているのであるが、中でも標準原価計算と予算統制はその直接的な影響を受けているといえる²⁾。

この点に関して、溝口一雄教授は次のように述べておられる。すなわち、「科学的管理法の影響を最も直接的にあらわしたものとしては予算統制と標準原価計算の二つの新たな制度を挙げなければならない。この二つの会計制度は他の諸制度と異ってその成立のときから経営管理的機能を明確に掲げている典型的な管理会計制度に外ならない。即ちテイラー並びにその後継者たちによって進められた科学的管理法の基本的構造を、課業管理 (task management) と職能的管理方式 (functional management) とに求めるとすると、右 (上述——筆者注) の二つの会計がその根底においていかに

深く科学的管理法の影響を受けているかが知られる筈である。また予算統制と標準原価計算とはその管理的機能が他の計算制度に比して著しく強力でもあるので、一般には管理会計を代表するものと解されている。」⁹⁾と。

溝口教授の指摘されるとおり予算統制と標準原価計算は、管理会計を代表するものと理解され、予算統制が企業の利益管理に有用な制度であるのに対して、標準原価計算は原価管理に最も役立つ制度として位置づけることができ、これらは「近代的経営管理制度をささえる2本の大きな柱となっている」¹⁴⁾といえよう。

小稿では、このような制度のうち、標準原価計算を取り上げ、まず、その成立に至るプロセスを概観した後で、米国標準原価計算史上において大きな役割を果たしたハリスン (G. Charter Harrison) の標準原価計算論について若干の考察を行なうことにしたい。

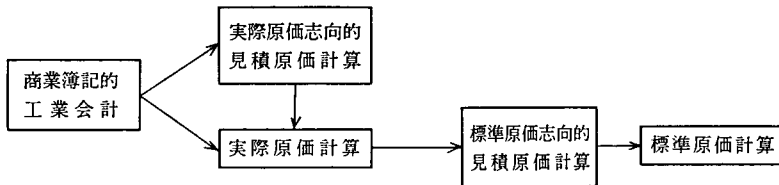
II 標準原価計算の成立に至るプロセス

今日、標準原価計算が原価管理に有用な制度であることは一般に認められているが、原価計算史上、近代的な原価管理の形態はそれほど古くはない。それは今世紀初頭以降にみられるのであって、今世紀以前の原価計算においては、原価管理というよりはむしろ原価管理の形成のために必要な基礎的諸条件が芽ばえていたと考える方が妥当であるからである⁵⁾。

松本雅男教授がいみじくも、「近代的な実際原価計算の母国がイギリスであったとすれば、近代的な標準原価計算の母国はアメリカである。」⁶⁾と述べておられるように、確かにイギリスの原価計算は、「前世紀の末葉から今世紀の初頭にかけては、他の諸国にくらべて最も進歩していた」⁷⁾のであるが、一方、アメリカは南北戦争 (1861—1865年) を契機として工業国へと転換し、今世紀に入るとイギリスの原価計算がアメリカに移入して、これがアメリカの産業経済社会の下で一段と発展をみるようになったのである⁸⁾。すなわち、「今世紀の初頭からは経営管理のための原価計算として、米国を中心に原価の節減または原価管理、予算統制ならびに管理会計などの問題が台頭したが、とりわけ原価の節減のための標準原価をめぐる問題が最も大きく浮かび上がってきた。」⁹⁾といわれている。

松本教授はさらに、「アメリカにおける標準原価計算は、2人の親をもっている。その1人は、製品原価計算の迅速化・正確化をねらった見積原価計算 (estimated cost accounting) ないし正常原価計算 (normal cost accounting) であり、いま1人は、原価管理を目的とした技術的な管理型標準原価計算である。」¹⁰⁾と指摘されている。この松本教授の指摘のとおり、確かに標準原価計算の生成に焦点をあてた場合、それは2つの源流をもっていると考えられる。ここでは、それらのうちの前者についてその流れを簡単に追ってみるならば、以下のようなだろう。すなわち、「原価計算が生成し発展していく出発点は、商業簿記的工業会計と、簿記とは関係のない粗雑な原価見積との二本立てという計算形態であったと考えられる。」¹¹⁾のであるが、このことはガーナー (S. Paul Garner) が、商業簿記的工業会計が南北戦争の前後30年間、かなり広く使用されていた¹²⁾と述べていることか

図一1



(出所) 岡本清著『原価計算 (三訂版)』 国元書房、昭和55年、97頁。

らも知ることができる。そして、このような原価見積を複式簿記機構と結合させた形態が、見積原価計算である。この見積原価計算は、元来、(1)計算事務の簡素化と迅速化を図りながら、(2)同時に原価見積の正確性を検証することができる¹³⁾という長所が認められるために採用されていたものである。しかしながら、この(1)と(2)の目的は互いに背反する性質をもっており、また、時代の進展と共に企業環境が変化したという2つの理由から、多くの企業ではその原価計算方法を見積原価計算から実際原価計算へと移行させていったといわれている¹⁴⁾。

さて、岡本清教授によれば、上述のような見積原価計算を原価計算の歴史的発展の流れの中で位置づければ、図一1に示す如く「実際原価志向の見積原価計算」であるとされている¹⁵⁾。

このような経過を経てしだいに利用されることとなった実際原価計算は、文字どおり、製品の製造および販売のために実際に要した原価、すなわち実際原価を計算するシステムである。しかしながら、実際原価は材料価格、作業能率、操業度などといった原価の発生額に影響を及ぼす諸要素の偶然的な変動をすべて反映することから、現在では偶然的原価 (accidental costs) であると考えられている¹⁶⁾。また、実際原価の概念は、最初、歴史的な原価 (historical costs) を意味していたが、今日では実際正常原価 (actual normal costs) のことをさしている。いわゆる「原価概念の正常化」の問題である¹⁷⁾。

ここで、われわれにとって重要なことは、標準原価計算が偶然的な原価であるところの歴史的な原価計算の欠陥を克服するために生成し発展してきたということである¹⁸⁾。

たとえば、バティ (J. Batty) は実際原価 (歴史的な原価計算) を用いた場合の主要な欠点として次の4点をあげている¹⁹⁾。

- (1) 原価の正確性がしばしば疑わしく、そのため、その原価にまったく信頼をおくことができないこと。
- (2) すべてのことが未知 (unknowns) であるため、原価の適切な算定は事実上不可能であること。
- (3) どの能率が測定されるのかについての尺度が存在しないこと。この目的にとっては、実際原価はまったく意味がないこと。
- (4) 行動をとるに際して遅延は避けられず、そのため、非能率を最小に抑えることができないこと。

このような欠点を要約すれば、(1)歴史的原価の本質（偶然的原価）に基づく欠陥と、(2)歴史的原価計算方法の特質（原価通算の原理〔Grundsatz der Kostendurchrechnung〕ないし原価転嫁の原理〔Grundsatz der Kostenweiterwälzung〕）に基づく欠陥とに求めることができるであろう²⁰⁾。

以上のように、歴史的原価計算がこのような欠陥をもつところから、それが痛烈に批判されつつ、標準原価計算が新たに出現してきたのである。すなわち、たとえば「標準原価計算の先駆者ハリントン・エマースンが、米国の鉄道会社において標準原価計算を適用したのが1904年、ジョン・ホイットモアがニューヨーク大学で靴製造工場の原価計算を講義し、標準原価の思考を明らかにしたのが1908年、G. C. ハリソンが標準原価計算を実際に企業で指導しはじめたのが1911年、フランク・E・ウェブナーがその著『工場原価』のなかでリスト・パーセンテージ・プランを発表したのが1911年、フレデリック・L・スモールが靴製造工場の原価計算を記述したのが1914年であった」²¹⁾ ことから、「米国における標準原価計算は、ほぼ1904年から1910年ごろにかけて誕生した。」²²⁾といわれている。

但しここで注意すべきことは、岡本清教授によれば、「標準原価計算」といえばただちに原価管理にのみ結びつけて考えがちであるが、その歴史的発生過程を辿ってみると、原価管理を直接の目的としない型の標準原価計算が存在している事実である。例えば……ホイットモアは、まず製造間接費の配賦差額中に含まれる不働費に注目した。操業度の偶然的変動から生ずる不働費は、しばしば巨額になる。もしこれをチャーチの説くように追加配賦すれば、製品の実際単価はおそらく高くなり、価格計算や損益計算に役立たない。とすれば、不働費は正しい製品原価の一部をなすのだろうか。従来、製品の製造上、実際に発生したコストは、すべて当該製品の原価を構成するものと信じられてきた。しかしもし不働費が製品の真実の原価を構成しないとすれば、実際に発生した歴史的原価のうち、さらに除外されるべき項目はないだろうか。こういった思考過程からホイットモアは、歴史的原価において、正しい原価（proper cost）と正しくない原価（improper cost）とを区分するために、標準（standard）を設定すべきであると考え、標準原価の思考に辿りついたのである。ウェブナーのリスト・パーセンテージ法（List-Percentage Plan）では、いっそうこの種の性格をもった標準原価概念が現われる。つまり、テイラーの科学的管理法にその端を発する原価管理型の標準原価は、自然科学的方法によって把握された標準消費量に基づいて設定されるけれども、ウェブナーの標準原価は、過去の歴史的原価の記録に基づき、その偶然性を平均化することによって設定される。したがってそれは、規範原価としての標準原価ではなくて、彼の言葉をそのまま用いれば、『正常な状態における公正な平均原価』（a fair average of costs under normal conditions）としての標準化された原価（standardized cost）なのであった。メレロヴィッツにしたがって、標準原価をも正常化の一形態と考えるさい、原価管理型の標準原価と価格計算・損益計算型の標準原価とを区別することは、……きわめて重要であるように思われる。」²³⁾とされて、標準原価が2つのタイプに分類されることを述べておられる点である²⁴⁾。したがって、こうした観点から標準原価計算の生成を考えた場合、「歴史的原価計算が……原価管理上、適切な情報を提供することができない、という欠陥を痛切に意識したのは、当時の能率技師（efficiency engineer）たちであ」²⁵⁾り、「かれらが、この欠陥を

克服するために、標準原価計算を工夫しはじめた」²⁶⁹⁾ のであって、他方、「歴史的な原価計算の価格計算・損益計算上の欠陥を痛切に意識したのは、当時の会計士たちであった。かれらは、この欠陥を克服するために、能率技師たちとは違った角度から、標準原価計算を工夫しはじめたのである。」²⁷⁰⁾ という2つの異なった立場から、それぞれが標準原価計算の思考に到達したといえることができるであろう。

筆者はここで、稿を進めるにあたって、このような岡本教授の標準原価計算の生成に関する2つの異なった立場からの貢献についての理解の仕方を是認したいと考える²⁸⁰⁾。

Ⅲ ハリスンの標準原価計算論

周知のように、ハリスンの標準原価計算論に関する最初の体系的な見解が発表されたのは、第1次世界大戦（1914—1918年）終結も間近い1918年10月のことである。すなわち、それは彼が雑誌『工業経営』（*Industrial Management*）に1918年10月から1919年6月までの全9回にわたって連載した「生産援助のための原価計算」（*Cost Accounting to Aid Production*）と題する論文である。

辻厚生教授は彼の論攻に対して、「ハリスン（G. Charter Harrison）が1918年から翌19年にかけて雑誌『工業経営』（*Industrial Management*）に連載した9論文から成る標準原価論は、管理会計の研究にとって看過することができない記念碑ともいべき史的意義をもつものである。彼のこの論攻によって、この時期に至るまでの技術者が推進してきたアメリカにおける管理会計領域での諸成果が総括されただけでなく、標準原価計算の制度化をめぐる問題点が明確に析出されたからである。いわば、ハリスンは近代的管理会計に推転させてこれを制度的に定着せしめる起点を提示したのである。」²⁹⁰⁾ と評価されている。換言すれば、「技術者の会計の系譜に連なるエマーソン^{（ママ）}の標準原価の先駆的構想は、会計士の会計に位置するウェブナーによって継承されて制度化の端緒を開くとともに、ハリスンに至って摂取・同化の完結をみるのである。」³⁰⁰⁾ ということになるであろう。

また、松本雅男教授も、「能率技師たちの新しい主張と伝統的な会計士の考えとの間に存在したギャップを連結し、近代的な標準原価計算を建設したのが、ハリスン（G. Charter Harrison）であった。」³¹⁰⁾ と指摘されている。

このようにハリスンは、米国標準原価計算史上においてその貢献が非常に高く評価されているのであるが、本論に入る前に、まず彼の経歴（1918年頃まで）をみておくことにしよう³²⁰⁾。

ハリスンは、1881年にイギリスのロンドンで生れ、そこで教育を受けた。5年間勅許会計士の見習いとして仕え、イギリス勅許会計士協会（The Institute of Chartered Accountants in England and Wales）の最終試験に第8番の成績順位でパスした。そして、1905年にその会員（勅許会計士）となり、直ちにアメリカに移住した。1916年10月までの8年間、プライス・ウォーターハウス会社（Price, Waterhouse & Company, なお、同社は監査法人である）にいくつかの役割を果す立場で勤務し、その後半の期間は同会社のシステム部門（system division）の管理者（manager）であった。この間、1909年1月から1911年2月まで、ラッセル・バードソール・ワード・ボルト・ナット

会社 (The Russell, Burdsall & Ward Bolt & Nut Company) のコントローラー (comptroller) をしていた。ちょうどこの頃、彼はエマースンと知り合い、エマースンから強い影響を受けた。そして、1911年には最初の「完全な」標準原価計算システムを、イリノイ州のキウォーニ (Kewanee) にある作業手袋 (work gloves) のメーカーであるボス・マニュファクチャリング会社 (The Boss Manufacturing Company) に適用した。その後、彼はブライス・ウォーターハウス会社に戻り、システム部門の管理者を務めた。1916年11月には、イギリスのロンドンにあるベイカー・サットン会社 (Baker, Sutton & Company) の社長と共同で、ニューヨークにおいてベイカー・サットン・ハリスンの社名の下で勅許会計士の仕事に従事した。この会社は、工業技師 (industrial engineers) と勅許会計士の仕事を営んでいた。1918年3月に、この会社は戦争 (第1次世界大戦) のために解散した。その後、彼は事業を引き継ぎ、ニューヨークで彼自身の名の下で、すなわち、G. Charter Harrison 会社として独立し、経営コンサルタント (management consultant) の仕事を継続してきた。また、ロンドンのベイカー・サットン会社の代理業も継続している。

1. ハリスンの標準原価計算論の特質

(1) 従来の原価計算に対する批判

ハリスンは、まず、従来の原価計算 (歴史的原価計算のことをさしている³³⁾) は、個々の製品の実際原価を迅速かつ簡単に計算しえないのみならず、その原価の比較は経営管理にも役立たないことを理由としてそれに対する批判を行なっている³⁴⁾。

すなわち、彼は個別原価計算方法において、「間接費の処理の困難性」という欠点を指摘した後に、その他の欠点として次の4つをあげている³⁵⁾。

- (1) 情報提供の遅延。原価数値は、作業が完全に報告された月末のある時点で各部品のバッチについてえられるにすぎない。このことは、ある場合においては、原価数値が作業が完了した後の6週間ないしはそれ以上経過するまで利用することができないであろうということを意味している。
- (2) 不能率を明らかにする手段として原価データを利用する唯一の方法は、部品のあるバッチについての各操業度における原価と、同じ部品の前のバッチについての同様の操業度における原価とを比較するための基準が存在しないこと。つまり、前の原価が不当に高かったのかどうかを決定する方法が常に存在しないこと。
- (3) 集められた相当な量の詳細な情報を要約し整理せしめる手段がないために、工場管理者 (factory management) にとっては、その情報を利用することが事実上不可能であること。
- (4) このシステムを運用するための原価が高すぎる。すなわち、原価部門に多くの事務員を必要とし、また、工場の作業員 (factory operators) や工場の事務員によって遂行されるべき不必要な会計に関する仕事が多く要求されること。

彼は、このような歴史的原価計算の欠陥を認識し、従来から行なわれている原価計算の内容を次の

ように批判している。「まったく奇妙なことには、工業経営の他のすべての分野は、ここ数年間に目ざましく進歩してきたのに対して、原価計算法は、概して、実質的な進展はなされていない。」³⁶⁾と。そして、続けて、「一般に、原価計算の発展において明らかにリーダーとなるべき職業会計士が、…近年になって導入された製造方法の基本的な変化があるにもかかわらず、これらの工業発展に順応した原価計算法の修正について、ほとんど重要な貢献をしてこなかった。」³⁷⁾として、職業会計士の怠慢に対する不満を表明しているのである。

野村秀和教授は、こうしたハリスンの従来の原価計算に対する批判を(1)「能率視点からする在来の原価計算批判」と(2)「協同と調整の視点を重視する立場からの批判」とに分類されている³⁸⁾。

すなわち、ハリスンによれば、「ガントが示唆するように、非能率を是正する第1段階は、その存在を確定することである。……エマースンやその他の技師たちは、ありふれた原価計算法の欠点を十分に認識し、将来における原価計算が確かにどの道をたどらなければならないかをはっきりと予知していたにもかかわらず、彼らは要求された結果を実現するために採られるべき方法についての詳細な情報をほとんど与えなかったことは認められなければならない。」³⁹⁾として、能率技師であるガント(H. L. Gantt)やエマースン(Harrington Emerson)の欠陥をすでに認識してはいたが、しかし、依然として彼らの強い影響を受けていたことを示している⁴⁰⁾。したがって、こうした技術者の観点から、「認められた原価計算システムの最も重大な欠点は、製造原価と不働費との区別ができないことである。……不働費を製造原価の中へ算入することは、作業能率の指標とみなされる原価報告書の価値をまったくなくしてしまう。……われわれにとっては、監督者(superintendent)が、直接責任を負う費用とこれらを超過する管理しえない費用とを区別することは必要であり、そして、さらに彼が可能な限り経済的に生産しているかどうかを述べる位置にあるためには、われわれは実際原価と標準原価とを比較しうるためにすべての費用に対して標準を必要とすることも明らかである。」⁴¹⁾というように、従来の原価計算に対する批判が、能率視点からなされているのである。

次に、彼の第2の批判点としては、協働(coöperation)と調整(coördination)の視点からの批判である。すなわち、彼は、「概して、能率的な企業活動に対する最大の障害は、原価と利益に関する不完全、不適切かつ不正確な情報であ」⁴²⁾り、そのため、「従来の会計システムは、販売部門の努力による利益と製造部門によってもたらされた経済性から生じる利益との区別がつかず、その結果、不十分な表示(showing)は、一般に他の部門の欠陥をある部門のせいにする。おそらく、この論文の中で述べられた原価計算法の最も価値ある特徴の一つは、製造部門と販売部門とを容易に区別しうることであるといえるであろう」⁴³⁾としている。換言すれば、彼は部門の業績評価に直結する原価計算制度を導入し、そして、それを前提としての部門間の協働と調整のための正確な原価情報の提供が必要であると考えていたのであって⁴⁴⁾、このような観点から従来の原価計算に対する批判を展開したのである。

(2) 原価計算領域への科学的管理法の適用

ハリスンは、まず、「企業家はしだいに、回顧的な態度から展望的な態度に移りつつあり、著者の

意見では、将来の会計士は過去の出来事の記録、すなわち単なる歴史的記録よりも、直ちに利用できる将来の知的な予測のために多くの時間を費やすであろう。』⁴⁵⁾として、企業家の態度の変換を意識しながらも、「製造業界が回顧的原価計算の古い思考から離れ、予定原価というより新しい、そしてより広い概念を認めるや否や、原価計算の価値と重要性のより十分な評価がえられるであろう。』⁴⁶⁾と述べることによって、原価計算思考の転換が、原価計算をして、より重要な経営管理の手段となることを指摘するのである⁴⁷⁾。

そして、ハリスンは、「科学的管理法に基づく基本的な思考は、あらゆる漠然とした理想に代えて明確で科学的に決定された標準に置き換えること」⁴⁸⁾であり、「標準の原理の原価計算への適用は、原価の事前決定を必要とする。……そのことは、原価計算の全体的な観点を回顧的なものから展望的なものへと変える。』⁴⁹⁾として、科学的管理法の基本的思考である「結果の予定および諸方法と諸条件の標準化」⁵⁰⁾の原理を原価計算領域に適用することを明らかにしている。

(3) 協働と調整の視点の強調

ハリスンは、まず、「計画部門と原価部門との真に完全な協調体制が述べられている 科学的管理法や会計に関するどのような著書も論文もみた覚えがない」⁵¹⁾として、一般に協働と調整の視点が欠如していることを指摘している。すなわち、「アメリカの実業界では、企業の内部での協働と調整の重要性を未だに十分に認識してはいない。そして、このことの証拠は至る所でみうけられる。……数年前のことだが、ある自動車の意匠 (device) が広範にしかも相当な費用をかけて広告された。しかし、この広告キャンペーンで生じた需要を満たすだけの供給がほとんどできなかったために、この広告キャンペーンの価値はかなり減じられてしまった。』⁵²⁾と述べていることからわかるように、協働と調整の必要性を強調し、企業活動の全体的な観点から彼の標準原価計算システムを位置づけようと試みたものと考えられる。このことは、彼の次のような所述からも知ることができる。すなわち、「技師によって導入された従来の計画および生産システムの顕著な欠点は、計画機能と原価機能との調整の重要性を無視している」⁵³⁾と。

このようにハリスンにあっては、能率増進の効果が、単に製造部門だけで実現されるのではなく、いわば企業全体の協働と調整という企業管理の有効な働きの中でのみ実現されるという考えから、そして、その協働と調整は、まさに正しい原価資料、会計資料の作成と報告によってのみ行ないうるという考え方から、協働と調整の視点が、標準原価計算思考の形成にとって重要な役割を果すことになるのである⁵⁴⁾。

2. ハリスンの標準原価計算論の限界

たとえば、松本雅男教授が、「ハリスンの標準原価計算論は従来の会計学者及び能率技師の一方的な見解を総合し、これを発展せしめたものであり、その標準原価概念の規定、標準原価の計算手続、標準原価計算と一般会計との結合、原価差額の分析において確かに画期的なものであった。』⁵⁵⁾と述べておられるように、標準原価計算史上におけるハリスンの貢献に対する評価は非常に高いといえる。

しかしながら、彼の理論にもまったく欠点がなかったわけではなく、いくつかの点（主に技術的な見地からの欠陥）が指摘されているので、次にそれらをみていくことにしよう。

まず、第1の批判点であるが、ハリスンは、一応いわゆる当座標準原価（current standard cost）と基準標準原価（basic standard cost）とを区別しているのであるが、両者の標準原価概念を混同していることである。両者の区別に関しては彼が、「明らかに、標準は絶えず変動している。……しかし、昨日の標準と比較された今日の原価を示す方法がないならば、作成された能率に関する情報の価値の大部分は失なわれることになる。……調整された標準に関連して実際原価を示すと共に、これらはまた、基準標準（base standard）との関連においても示される。その結果、いつ作成された能率に関する資料でも、その他の時に作成された資料と常に比較することができるのである。」⁵⁶⁾と述べているところから知ることができる。そして、彼の標準原価概念は、当座標準原価に重点が置かれている。しかしながら、彼が「部品・部門単位に依拠した（基準）標準原価と、完成品単位に把握する標準原価」といっような異質の両者を一元的に統合しようとした点⁵⁷⁾に、彼の標準原価概念の混乱があると考えられる。したがって、彼の標準原価計算論においては、「基準標準原価は一定期間を通じての期待値の域を出るものでなく、むしろ当座標準が特定期間内での基準値を表現するもの」⁵⁸⁾とみられている。

次に、上述した批判点の他に、たとえば、松本雅男教授は、「ハリスン理論の欠陥」として4点をあげておられる。それらを要約すれば、次のようになる⁵⁹⁾。

- (1) ハリスンは、標準原価は真実の原価ではなく、単なる原価管理用具としての測定基準にすぎないと考えていたために、理想的標準原価（ideal standard costs）を標準原価と考えていた。
- (2) 真実原価は実際原価であると考えた結果、複記法という複雑な会計形式をとらざるをえなかった。
- (3) ハリスンの標準原価管理方式は、直接費については文字どおりの標準原価管理を行ないえたが、製造間接費については、固定予算統制を行ないえなかった。
- (4) ハリスンの標準原価計算においては、作業別原価計算（operation costs system）の理念が、未だに取り入れられていない。

但し、この(3)の点に関しては、野村秀和教授の反論がある。すなわち、「彼（ハリスン——筆者注）にあっては、製品1単位あたりの配賦は、能率増進という立場からみたばあい、主要な目標にはならないという点から、あまり問題ではなく（かかる配賦は、彼のばあいには機械率によって行なわれる）、間接費が全体として、いかに効果的に活用されているかを差異分析によって知ろうとするとそこにその主眼があったのである。」⁶⁰⁾（傍点——筆者）として、上記(3)の批判は当たらないとされている。

Ⅳ む す び

以上、われわれは、米国標準原価計算の成立に関連して、その成立に至るプロセスを概観すると共に、米国標準原価計算史上におけるハリスンの貢献に関して、その特質と限界という観点から若干の

考察を行なってきた。ハリスンの標準原価計算論は、標準原価計算と実際原価計算との記録を一般勘定と結合させ、事前に決定した標準原価を能率測定尺度の基準とすることによって、原価計算領域への科学的管理法の導入を深化・発展させた。それと同時に、ハリスンの視点は、原価計算の改革にとどまることなく、期間損益計算との関連が重視され、さらに、原価の事前決定を越えて利益の事前決定に及んでおり、標準原価と予算統制を支柱とする管理会計の制度化の構想に到達していることが知られるのである。その意味で、ハリスンには、技術者の成果を評価しながらもその限界を指摘すると共に、会計士の視点の下に摂取・同化を完了し、管理会計の制度化を推進した史的意義が認められるのである⁶¹⁾。また、彼の論調は、意欲的で極めて実践的な性格をもち、啓蒙的な特徴を端的に示しているものであった⁶²⁾。このようなハリスンの標準原価計算論について、小論では、その概要をみたにすぎない。彼の論攻は、その構造とりわけ原価差異分析に関して詳細な検討がなされなければならない。これらの研究については、他日を期したいと考えている。

注 1) 廣本敏郎稿「米国管理会計論の成立」『一橋論叢』87巻6号、21頁以下、および同稿「米国生成期管理会計論の成立と展開」『会計』123巻4号、46頁以下参照。

2) この点に関しては、たとえば、Marc Jay Epstein, *The Effect of Scientific Management on the Development of the Standard Cost System*, New York: Arno Press, 1978, pp. 90 ff. 辻厚生著『管理会計発達史論』有斐閣、昭和46年、5頁以下など参照。

3) 溝口一雄著『経営管理会計』国元書房、昭和25年、310頁。

4) 岡本清著『米国標準原価計算発達史』白桃書房、昭和44年、1頁。

5) 久保田音二郎稿「原価計算の発展——近代的原価管理の形成に関連して——」(山下勝治・古林喜楽編『会計学の発展と課題』平井泰太郎博士記念論文集(Ⅱ)、中央経済社、昭和35年)44頁。

6) 松本雅男著『標準原価計算論——その本質と発展——』国元書房、昭和36年、21頁。

7) 久保田音二郎稿「原価計算の発展」(神戸大学会計学研究室編『原価計算ハンドブック』税務経理協会、昭和52年)23頁。

8) 同上稿、23頁。

9) 同上稿、24頁。

10) 松本雅男著、前掲書、21頁。なお、ソーウェル(Ellis Mast Sowell)も同様の見解を示している。すなわち、「標準原価は、アメリカの工業技師(industrial engineers)と原価会計士との結合された成果を表わしており、……一方、イギリスの原価計算の権威者による製造に関連した初期の(原価計算の——筆者注)諸問題についての処理が、当該問題(標準原価の問題——筆者注)全般に対して理論的な背景を与えた。」と。Ellis Mast Sowell, *The Evolution of the Theories and Techniques of Standard Costs*, The University of Alabama Press, 1973, p. 4.

11) 岡本清稿「米国における前駆的見積原価計算——その生成、発展および衰退——」『ビジネス・レビュー』9巻2号、50頁。

12) S. Paul Garner, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, The University of Alabama Press, reprint ed. 1976 (original ed. 1954) p. 77. ポール・ガーナー著、品田誠平・米田清貴・園田平三郎・敷田礼二共訳『原価計算の発展——1925年まで——』一粒社、昭和33年、113頁。なお、訳書においては「南北戦争後の三十年間」となっているが、原書においては「the thirty year period before and after the War Between the States」となっているので、本稿での論述は原書によったことをお断わりしておく(いずれも傍線は筆者)。

13) 石塚博司稿「見積原価計算の再認識」『早稲田商学』174・175合併号、136—137頁。

- 14) 岡本清著『原価計算（三訂版）』 国元書房、昭和55年、96—97頁参照。
- 15) 同上書、97—98頁参照。
- 16) 同上書、101頁参照。
- 17) 原価概念の正常化に関する史的考察については、岡本清稿「原価概念の正常化——米国原価計算史研究の一視角——」『会計』84巻2号、47頁以下において詳細な検討がなされている。
- 18) 岡本清著『米国標準原価計算発達史』（前掲）5—14頁参照。
- 19) J. Batty, *Standard Costing*, Macdonald & Evans Ltd., 1960, pp. 5-6
- 20) 岡本清著『米国標準原価計算発達史』（前掲）5—8頁参照。
- 21) 岡本清著、同上書、83—84頁。
- 22) 岡本清著、同上書、83頁。
- 23) 岡本清稿「原価概念の正常化——米国原価計算史研究の一視角——」（前掲）56—57頁。
- 24) 但し、岡本教授は「初期の標準原価計算論者は、歴史的な原価の欠陥を指摘しつつ、標準原価を導入しさえすれば、原価管理にも、価格計算や損益計算にも役立つと考えていた。したがって個々の具体的な史料についてこれを原価管理型の標準原価と、価格計算・損益計算型の標準原価とに、截然と区別できるわけではない。例えば、不能率の除去に異常な情熱を傾けたエマースンも、歴史的な原価では真実の原価が計算されぬと批判したり……逆にウェブナーもその平均的標準原価を、原価管理に利用する考えをもたなかったわけではない……さらにスモールの場合のように、その意図からすれば、能率の管理を目的としているが、実際に記述された原価計算の内容からすれば、価格計算や損益計算の色彩が濃厚であるとき、これをいずれの型に属せしむべきかは、非常に迷うことが多い。……しかしながらそれでもなお、これら先駆者達の主たる関心がどこにあったか、そしてそのために工夫した標準原価概念が、いかなる形態のものであったかを考慮すると、標準原価計算理論は二つの異なった角度から工夫されてきたということができよう。」とされている。岡本清稿「原価概念の正常化——米国原価計算史研究の一視角——」（前掲）58頁。
- 25) 岡本清著『米国標準原価計算発達史』（前掲）11頁。
- 26) 岡本清著、同上書、11頁。
- 27) 岡本清著、同上書、14頁。
- 28) なお、この点、ソロモンズ (David Solomons) は「原価算定から原価管理への重点の移行」と題して次のように述べている。すなわち、「ロングミュール (Percy Longmuir) とホイットモアー (John Whitmore) との要約した会計に対する考え方を比較することによって、彼らが多少異なった角度から標準原価計算の思考に近づいたことがわかるであろう。ロングミュールは、企業において遂行される諸機能に関して、節約についての牽制 (check) として標準を求めた。ホイットモアーは、むしろ、『真実』の原価に到達するため、偶然的かつ浪費的な費用を『実際』原価から除去することを問題にし、そしてこのことは彼を同じく標準に至らしめた。このことから、標準原価の利用の拡大が、製品原価算定の技術としての原価計算の利用から、費用の管理や浪費の把握への重点の移行に伴って、直ちに生じるものではないことがわかるであろう。標準の導入は、これらの両方の機能に一層満足のいくように役立つものと考えられた。この2つの機能が相容れないものであり、原価算定から原価管理への重点の移行があるはずであるという示唆は、多少後になってから聞かれるようになったのである。」と。David Solomons, "The Historical Development of Costing," in *Studies in Costing*, edited by David Solomons, London: Sweet & Maxwell Ltd., 1952, p.45. また、ソーウェルも「工業技師」(Industrial Engineer) と「原価会計士」(Cost Accountant) との2つの立場からの標準原価計算への貢献に関して述べている。Cf., E. M. Sowell, *op. cit.*, pp. 149-206.
- 29) 辻厚生稿「現代的標準原価計算制度の起点——G. C. ハリスンの所説をめぐって——」(松尾憲橋編著『会計の社会的機能』 中村萬次教授還暦記念論文集、ミネルヴァ書房、昭和50年) 33頁。
- 30) 辻厚生稿「管理会計の制度的展開——G. C. Harrison の標準原価計算論の検討——」(関西学院大学会計学研究室編『現代会計の史的研究』 小島男佐夫先生還暦記念論文集、森山書店、昭和48年) 108—109

頁。

- 31) 松本雅男著、前掲書、63頁。
- 32) ここでのハリスンの紹介は、The Editor's Notes to "Cost Accounting to Aid Production—I, Application of Scientific Management Principles," by G. Charter Harrison, in *Industrial Management*, Vol. LVI, No. 4, Oct., 1918, p. 273. The Editor's Notes to "Cost Accounting to Aid Production—VII, Extension of Application of Scientific Management Principles," by G. Charter Harrison, in *Industrial Management*, Vol. LVII, No. 4, Apr., 1919, p. 314. D. Solomons, *op. cit.*, p. 50. E. M. Sowell, *op. cit.*, p. 220. を総合したものである。
- 33) Cf., G. Charter Harrison, *Standard Costs; Installation, Operation and Use*, New York: The Ronald Press Company, 1930, p. 4.
- 34) 松本雅男稿「米国における標準原価計算の発展」『一橋論叢』21巻3・4号、26頁。
- 35) G. C. Harrison, *Standard Costs*, *op. cit.*, pp. 7-8.
- 36) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—I, Application of Scientific Management Principles," *op. cit.*, p. 273.
- 37) G. C. Harrison, *ibid.*, p. 274.
- 38) 野村秀和稿「ハリスンの原価会計観——原価計算思考における転換——」『経済論叢』101巻4号、20—21頁。
- 39) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—IX, Conclusion and the Future of Cost Accounting," *Industrial Management*, Vol. LVII, No. 6, June, 1919, pp. 483-484.
- 40) 野村秀和稿、前掲論文、20頁。
- 41) G. C. Harrison, "Cost Accounting in the "New Industrial Day"," *Industrial Management*, Vol. LVIII, No. 6, Dec., 1919, p. 443.
- 42) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production —VIII, Cost Accounting and the Sales Manager," *Industrial Management*, Vol. LVII, No. 5, May, 1919, p. 400.
- 43) G. C. Harrison, *ibid.*, p. 401.
- 44) 野村秀和稿、前掲論文、22頁。
- 45) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—I, Application of Scientific Management Principles," *op. cit.*, p. 278.
- 46) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—III, The Universal Law of System," *Industrial Management*, Vol. LVI, No. 6, Dec., 1918, p. 459.
- 47) 野村秀和稿、前掲論文、24頁。
- 48) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—II, Standards and Standard Costs," *Industrial Management*, Vol. LVI, No. 5, Nov., 1918, p. 391.
- 49) G. C. Harrison, *ibid.*, p. 392.
- 50) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—VII, Extension of Application of Scientific Management Principles," *op. cit.*, p. 314.
- 51) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—V, Co-operation and Co-ordination," *Industrial Management*, Vol. LVII, No. 2, Feb., 1919, p. 137.
- 52) G. C. Harrison, *ibid.*, p. 131.
- 53) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—IX, Conclusion and the Future of Cost Accounting," *op. cit.*, p. 484.
- 54) 野村秀和稿、前掲論文、27頁。
- 55) 松本雅男著『標準原価計算（新訂増補版）』同文館、昭和30年、90頁。
- 56) G. C. Harrison, "Cost Accounting to Aid Production—IX, Conclusion and the Future of Cost

Accounting,” *op. cit.*, p.486. なお、ここで「昨日の標準」とは、以前に設定され、それ以後ずっと固定されてきた標準、すなわち基準標準を意味している。これに対して、「標準は絶えず変動している」という場合の標準は、当座的なその時々諸条件に応じて調整された標準、すなわち当座標準のことをさしている。

- 57) 辻厚生稿「現代的標準原価計算制度の起点——G. C. ハリスンの所説をめぐって——」（前掲）42頁。
- 58) 辻厚生稿、同上稿、47頁。
- 59) 松本雅男著『標準原価計算論——その本質と発展——』（前掲）88—89頁。
- 60) 野村秀和稿「ハリスンの標準原価計算論における原価差異分析について——標準原価計算論の完成者としてのハリスンの意義——」『経済論叢』96巻1号、38頁。
- 61) 辻厚生稿「管理会計の制度的展開——G. C. Harrison の標準原価計算論の検討——」（前掲）118頁。
- 62) 野村秀和稿「ハリスンの原価会計観——原価計算思考における転換——」（前掲）25頁。